



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2025-Centenario de la Refinería YPF La Plata: Emblema de la Soberanía Energética Argentina

Sentencia TFABA

Número: INLEG-2025-32850756-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Lunes 15 de Septiembre de 2025

Referencia: "LA ZULEMITA S.A." - 2360-0404157/12

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0404157 año 2012, caratulado "LA ZULEMITA S.A."

Y RESULTANDO: A fojas 1606/1624, el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, dicta la Disposición Delegada SEFSC N° 871, de fecha 02 de marzo de 2017, mediante la cual, determina las obligaciones fiscales de la firma "LA ZULEMITA S.A." (CUIT 30-70854535-6), en su carácter de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, bajo el régimen de Convenio Multilateral, correspondientes a los períodos fiscales 2010 y 2011, por el ejercicio de las actividades de "Venta al por mayo de cigarrillos y productos del tabaco, excepto cigarros" (Código NAIIB 512401) y "Venta al por mayor de chocolates, golosinas y productos para kioscos y polirrubros n.c.p. excepto cigarrillos" (Código NAIIB 512260).

En su artículo 5º, establece diferencias adeudadas al Fisco por haber tributado actuado en defecto el impuesto, que ascienden a la suma de Pesos cuatrocientos veintisiete mil cuatrocientos treinta y siete con veinte centavos (\$427.437,20), las que deberán ser abonadas conjuntamente con los accesorios establecidos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley 10.397, T.O. 2011 correlativos anteriores y modificatorias). En su artículo 6º, establece un saldo a favor del contribuyente para la posición 02/2011, por un total de Pesos setecientos ochenta y dos con cincuenta centavos (\$782,50). Asimismo, por su artículo 7º, aplica una multa por Omisión equivalente al veinticinco por ciento (25%) del monto dejado de oblar, de conformidad con lo normado en el artículo 61 primer párrafo del citado Código.

Finalmente, en su artículo 9º dispone que atento a lo normado por los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal, resultan responsables solidaria e ilimitadamente con el contribuyente de autos, por el pago del gravamen establecido en el acto, intereses y multa, los Sres. Facundo Moriatis y Emanuel Alexis Moriatis, presidente y vicepresidente de la firma, respectivamente.

A fs. 1633/1638, los Sres. Facundo Moriatis y Emanuel Alexis Moriatis, por derecho propio y en representación de la firma “LA ZULEMITA S.A.” con el patrocinio letrado del Dr. Edgardo Villar, interponen Recurso de Apelación (artículo 115 inciso b) del Código Fiscal).

A fojas 1653 el Departamento Representación Fiscal procede a elevar las actuaciones a esta Instancia, de conformidad a las previsiones del artículo 121 del Código Fiscal. A fs. 1665 se adjudicó la causa para su instrucción a la Vocalía de 7ma. Nominación de la Sala III.

A fojas 1668 se corre traslado a la Representación Fiscal por el término de 15 días con remisión de las actuaciones para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal). A fojas 1671/1680 obra agregado el escrito de réplica.

A fojas 1683 se hace saber a las partes que la Sala ha quedado definitivamente integrada por el Dr. Angel C. Carballal como instructor (Conf. Ac. Ext. 100/22), el Contador Rodolfo Crespi y la Dra. Irma Gladys Ñancuñil (Conf. Ac. Ext. 102/22 y Ac. Ord. 65/24). En materia probatoria, se rechazan por innecesarias para la resolución de la causa, la pericial contable y la informativa ofrecidas y se tiene por satisfecho el objeto de la documental en poder de la ARBA. Se llama asimismo autos para sentencia (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I.- En el recurso interpuesto, el apelante comienza negando que la determinación haya sido realizada sobre base cierta, toda vez que el Fisco no presenta pruebas respecto a la asignación de ingresos que realiza en el marco de las normas del Convenio Multilateral.

Continúa planteando, respecto a la actividad de “Venta al por mayor de cigarrillos y productos de tabaco, excepto cigarrillos”, la inconstitucionalidad del artículo 191 inciso b) del Código Fiscal, al entender que la base imponible diferencial resulta análoga al impuesto a las ganancias, y por consiguiente contrario al artículo 9 inciso b) de la Ley 23.548. Alega sobre el punto, que el legislador quiso evitar una confiscación, pero que dicha buena intención no fue acompañada por una determinación legislativa constitucional, la que -conforme sus dichos- sería una alícuota diferenciada menor a la común en vez de una base que transforme al

impuesto en análogo al nacional.

Interpreta que, no obstante la ley de coparticipación excluye al IIBB de la analogía, sólo lo hace en la medida en que se respeten los parámetros de la ley, lo que no considera acaecido en autos, ya que entiende que el tributo deviene de indirecto a directo. Recomienda la declaración de inconstitucionalidad a pesar de reconocer que este Cuerpo se encuentra impedido.

Critica la falta de especificación de los errores cometidos por el contribuyente en el recálculo de la base imponible realizado por la fiscalización. Indica que la fórmula para el cálculo debió ser: “neto ventas – neto compras” sin incluir en el cómputo los impuestos internos.

En referencia a la aplicación del Convenio Multilateral, expresa que ARBA no determina si las operaciones realizadas por la firma son entre ausentes o entre presentes y en ambos casos llega a la misma conclusión de asignar los ingresos a Pcia. de Buenos Aires. Explica que los pedidos de clientes son realizados en forma telefónica, por lo tanto, concluye que los ingresos deben atribuirse al “domicilio de adquirente” (CABA). Entiende que incluso de tomar como criterio el lugar de concertación, serían atribuibles a la misma jurisdicción.

Considera que la Autoridad de Aplicación ha negado la prueba ofrecida de manera arbitraria, siendo esta una causal de nulidad del acto administrativo. Destaca que la Agencia no demuestra que sea una obligación legal el tener que probar las entregas mediante remitos. Alega que la carga de la prueba le corresponde al Fisco en tanto afirma que las entregas fueron realizadas en su jurisdicción.

Plantea la inconstitucionalidad de las normas del CF referidas a la multa, al considerar que la mera morosidad no puede ser causal de sanción. En subsidio aduce error excusable.

Propone también la inconstitucionalidad de las normas del CF sobre responsabilidad solidaria. Sostiene la prevalencia de la Ley 19.550. Cita jurisprudencia.

Ofrece prueba y hace reserva del Caso Federal.

II.- A su turno la Representación Fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido.

Altera el orden de exposición de agravios y comienza rechazando el planteo de nulidad, al entender que la Agencia ha respetado las normativas vigentes que rigen la materia.

Puntualmente, en relación al rechazo de la prueba ofrecida, indica que previo

análisis de la misma, el juez administrativo ha expresado los fundamentos de su improcedencia. Luego, advierte que el escrito en conteste resulta una reiteración de los planteos esbozados en las etapas anteriores, los cuales fueron debidamente refutados en el acto en crisis.

Seguidamente, deja sentado respecto de los diversos planteos de inconstitucionalidad, que dicha cuestión se encuentra vedada en la presente instancia revisora.

En cuanto al método utilizado para la determinación de oficio, cita lo expuesto a fojas 1607, donde se concluye que la determinación ha sido realizada sobre base cierta.

En referencia a la aplicación de la base imponible diferencial, aclara que a través de los distintos procedimientos de auditoría realizados, se detalla la forma en que se han determinado las diferencias de conformidad con el art. 191 del C.F. 2011.

En punto a que la base imponible del impuesto no debe contener impuestos internos, indica que el artículo 188 del CF prescribe la deducción de la base imponible del IIBB de los impuestos internos y al valor agregado. Cita lo expuesto a fojas 1606 del acto y concluye que la firma no resulta sujeto de derecho de impuestos internos.

Señala que no surge del Informe 37/92 que se puedan exponer valores netos de los impuestos internos.

Sobre los agravios referidos a la aplicación del Convenio Multilateral, transcribe los argumentos que constan a fojas 1613 vta. de la disposición apelada. Cita numerosos antecedentes resueltos por los organismos de aplicación del mentado convenio, en particular la resolución CP N° 32/12. Agrega respecto de los ingresos asignados a extraña jurisdicción que, frente a la falta de elementos que permitieran realizar una asignación directa, por ausencia de documentación presentada, se procedió a asignarlos conforme las constancias obrantes en autos.

En referencia a la técnica utilizada, postulan que no fue acompañada de actividad probatoria que invalide la causal de ajuste practicada. Añade que las facturas de fojas 1221/1588 fueron acompañadas en copia simple, sin el correspondiente remito que permita verificar que efectivamente la mercadería fue entregada en CABA.

En cuanto a la sanción aplicada de conformidad a lo dispuesto por el artículo 61 del Código Fiscal, concluye que la misma se ajusta a derecho, en virtud de haberse verificado un incumplimiento a las obligaciones fiscales. Expresa que la multa es de carácter objetivo y, por ende, no es necesario el análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor. En cuanto al error excusable, destaca que no advierte la concurrencia de causal exculpatoria, por cuanto no surge de autos ni

se han invocado antecedentes jurisprudenciales o administrativos que hubiesen podido inducir a error a la firma de autos.

En cuanto a los agravios vinculados con la responsabilidad solidaria, manifiesta que la agencia ha circunscripto su accionar a la normativa vigente (artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal). Remarca que en materia fiscal los responsables solidarios son aquellos que administran o disponen de los fondos de los entes sociales y se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios. Agrega que en materia de multas, la responsabilidad nace de la propia ley, en cuanto el legislador ha buscado la preservación del interés fiscal.

Agrega que el instituto reconoce su fuente en la ley, y se encuentra en cabeza de quienes si bien no resultan obligados directos del Impuesto, como sujetos pasivos del tributo, por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, la ley los coloca al lado del contribuyente, pudiendo reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquel.

Aclara que la presunción de la norma se funda en el ejercicio de la administración de una sociedad, no encontrando motivo alguno que desvirtúe la idea de que los responsables solidarios fueron quienes decidieron, en el devenir de sus funciones sociales, el incumplimiento de las obligaciones sociales por parte de la firma, contando con la posibilidad de acreditar que el incumplimiento se debió por culpa exclusiva del ente social. Expresa que se encuentra ausente en autos la prueba de dicha circunstancia.

Finalmente, en torno a la alegada inconstitucionalidad del régimen de responsabilidad solidaria basada en el fallo "Raso" del 02/07/14, señala que la SCBA no conformó mayoría de votos para pronunciarse en el sentido indicado por los apelantes.

III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARLOS CARBALLAL: En atención a los planteos de la parte apelante, se debe decidir si se ajusta a derecho la Disposición N° 871/17 dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

1) De manera preliminar, corresponde abordar el tratamiento de aquellas cuestiones introducidas por la parte recurrente cuya dilucidación reviste un indudable carácter previo en relación al fondo del asunto en debate.

En este orden, me referiré a la que se vincula a la nulidad del acto, fundado en el rechazo efectuado por ARBA de la prueba ofrecida. Asimismo, incluiré en el análisis, aquellas quejas referidas a la falta de motivación del acto en crisis.

Sabido es que el artículo 128 del Código Fiscal, circunscribe el ámbito de

procedencia de la nulidad, citando los artículos 70 y 114, donde además se detallan cuáles son los requisitos ineludibles que debe contener una Resolución a fin de que cause efectos jurídicos y no se encuentre viciada por ausencia de requisitos formales o sustanciales.

Adelanto que ante la alegada falta de motivación del acto, los fundamentos brindados por la parte apelante no resultan idóneos, frente a los argumentos fácticos y jurídicos incluidos en la Disposición en crisis. Pueden compartirse o no las razones de la postura Fiscal, pero ello no violenta la legalidad ni validez del acto administrativo impugnado.

Ha tenido oportunidad de expresar la Suprema Corte bonaerense que: *“...en la especie no se evidencia de por sí la concurrencia de un flagrante desvío del raciocinio o un juicio arbitrario que se apoye en la mera voluntad del sentenciante y justifique la descalificación del pronunciamiento recurrido como acto jurisdiccional válido (conf. causas P. 111.088, sent. de 4-VI 2014 y P. 109.962, sent. de 25-11-2015). Por el contrario, la protesta ensayada se limita a exhibir una discrepancia subjetiva con el criterio del sentenciante sin la absurdidad del fallo ni la arbitrariedad invocada (conf. doctr. Ac. 88.419, sent. de 8-11-2007; C. 102.885, sent. de 7-X-2009; C. 109.902, sent. de 27-VI-2012)...Al margen del acierto o error que frente a las circunstancias verificadas del caso dicha conclusión revista, en modo alguno puede aceptarse que los vicios denunciados por la recurrente se encuentren configurados, máxime por cuanto la doctrina de la arbitrariedad posee carácter excepcional y no tiene por objeto corregir pronunciamientos supuestamente equivocados o que se consideren tales, pues para su procedencia, se requiere un apartamiento inequívoco de la solución normativa o una absoluta carencia de fundamentación que descalifique la sentencia apelada como acto jurisdiccional válido (conf. CSJN, causa "Gobet, Jorge Aníbal c/ Telefónica de Ar. -E.N.Tel.- Estado Nacional s/accidente de trabajo", sent. de 13-VI-2006; SCBA, A. 71.913, "Salas, Humberto", resol. de 18-XI-2015; e.o.) ...”* (S.C.B.A. en la causa A. 73.233, "Voacer S.A. contra Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", Sentencia del 3 de mayo de 2018). Este mismo criterio sostuve como vocal instructor en Sala I, en autos "ELEKTRA DE ARGENTINA S.A.", Sentencia del 4 de abril de 2019, Registro 2175, entre otros.

Es claro entonces que no puede reconocerse vicios de motivación en el acto de autos. No debe confundirse en tal caso, la disconformidad con los criterios asumidos por el juez administrativo, con una desatención a los elementos del acto dictado que hacen a su validez formal. A todo evento, estamos hablando de la justicia de la decisión, extremo que por lo tanto debe hallar reparación por vía del recurso de

apelación.

Y en respuesta al agravio vinculado con el rechazo arbitrario efectuado por el Organismo respecto de la prueba ofrecida en el descargo, se observa que el recurrente en el escrito de descargo acompañó prueba documental y ofreció prueba informativa solicitando se cursen oficios a sus clientes a fin de que informen el lugar de entrega de la mercadería comercializada.

Tal como surge de la Disposición N° 971/17 y del análisis del procedimiento efectuado, la Autoridad de Aplicación procedió a efectuar el análisis de las defensas incoadas por el contribuyente en su descargo, teniendo por acompañada la prueba documental, y respecto a la informativa ofrecida, se observa que procedió a circularizar a los clientes más relevantes de la empresa, conforme los listados aportados por el contribuyente de las operaciones de ventas, para que adjunten detalle de las operaciones efectuadas, indicando entre otras cosas el lugar de entrega de la mercadería.

Que consecuentemente resultó innecesaria la producción de la prueba ofrecida por la firma, atento a que implicaría una demora injustificada durante la tramitación del procedimiento. Se indicó, asimismo, que el medio de prueba elegido no se condice con lo que el apelante intenta demostrar.

En virtud de las consideraciones realizadas, considero que ARBA se ha expedido respecto a la prueba acompañada, expresando los motivos por los cuales estima que la misma no es procedente. Entiendo que el hecho que el apelante discrepe con la valoración realizada no autoriza la declaración de nulidad petitionada, ni observo vulneración alguna del derecho de defensa en juicio, ni de la garantía del debido proceso como lo alega, por lo que el agravio articulado no puede prosperar. De este modo, el planteo se traduce una mera disconformidad subjetiva, agravio que no hace a la validez formal, sino a la justicia de la decisión (T.F.A.B.A. “Scalona Miguel Angel”, sent. Del 3/4/97, entre otros).

Por las consideraciones expuestas, los agravios nulificantes no pueden tener acogida favorable, lo que así declaro.

2) Asimismo estimo procedente, de manera preliminar, expedirme sobre los diversos planteos de inconstitucionalidad esbozados por el recurrente al considerar que la legislación del Código Fiscal referida a la base imponible diferencial del artículo 191 inc b, la sanción por omisión y la responsabilidad solidaria deviene inconstitucional, por no adecuarse a lo establecido en la Ley de Coparticipación, Código Civil y Ley 19.550 respectivamente.

Al respecto, debe recordarse que este Tribunal carece de competencia para

pronunciarse sobre la invalidez constitucional de las normas del Código Fiscal y leyes especiales, de conformidad a lo establecido por los artículos 12 del Código Fiscal y 14 del Decreto-Ley 7603/70 y sus modificatorias, lo que así declaro.

3) Sentado lo que antecede, corresponde entrar al análisis de la cuestión de fondo. Se agravia el recurrente del ajuste impositivo efectuado por la Autoridad de Aplicación para la actividad “Venta al por mayor de cigarrillos y productos de tabaco, excepto cigarrillos” Código NAIIB 512401, al interpretar que no explican las causas del ajuste. Asimismo, impugna la inclusión en el cálculo de la base diferencial de los impuestos internos.

Al respecto debo recordar que el artículo 191 del Código Fiscal: *“La base imponible estará constituida por la diferencia entre los precios de compra y venta en los siguientes casos: b) Comercialización mayorista y minorista de tabaco, cigarros y cigarrillos.”*

En este contexto, a fin de evaluar la base imponible declarada para la actividad de comercialización de cigarrillos, la fiscalización actuante procedió a relevar del Libro IVA Compras aportado en soporte magnético (fs. 334) los montos por compras de cigarrillos efectuadas a su único proveedor (Massalin Particulares S.A.) para el período fiscalizado en autos, realizando idéntico procedimiento para la venta de cigarrillos que surgen del Libro IVA Ventas aportado en soporte magnético (fs. 350).

A su vez, se le solicitó al contribuyente que explique la determinación de la base imponible, aportando nota de fs. 879, en la cual manifiesta que el cálculo consiste en aplicar sobre las ventas atribuibles a Provincia de Buenos Aires un porcentaje que se determina de calcular un promedio del valor de venta de cada una de las marcas y tipo de cigarrillos, en base a esta información se establece el margen de utilidad (que estaría reflejando la diferencia entre el precio de compra y precio de venta), que para este caso dicho margen sería el 3,50% aproximadamente.

Al considerar incorrecta la forma de cálculo de la firma, la Autoridad de Aplicación, tal como se refleja en el papel de trabajo titulado “Determinación de la base imponible de Cigarrillos” (fojas 1036/1037), procedió a establecer la base imponible por la aplicación del margen de utilidad informado por la firma Massalin Particulares S.A. a fojas 718 sobre las ventas más los correspondientes impuestos internos relevados de los Libros IVA Ventas.

Ahora bien, respecto a la inclusión de los impuestos internos en la base imponible, cabe resaltar lo dispuesto en el artículo 188 del Código Fiscal que en su parte pertinente dispone: *“No integran la base imponible, los siguientes conceptos: a) Los importes correspondientes a impuestos internos, impuesto al Valor Agregado -débito*

fiscal-, impuesto sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural e impuestos para los fondos: Nacional de Autopistas y Tecnológico del Tabaco y los correspondientes a Tasa sobre el Gasoil y Tasa de Infraestructura Hídrica.- Esta deducción sólo podrá ser efectuada por los contribuyentes de derecho de los gravámenes citados, en tanto se encuentren inscriptos como tales, con las limitaciones previstas en el artículo 217.- El importe a computar será el de débito fiscal o el del monto liquidado, según se trate del impuesto al Valor Agregado o de los restantes gravámenes, respectivamente y en todos los casos, en la medida en que corresponda a las operaciones de la actividad sujeta a impuesto realizadas en el período fiscal que se liquida.”.

Así, toda vez que de las actuaciones no surge que el contribuyente se encuentra inscripto en los impuestos internos (extremo imposible además, al ser este un tributo monofásico que alcanza a la primera de las etapas del proceso económico), y no habiendo acompañado prueba en apoyo de su postura, puedo concluir que no cumple con los requisitos establecidos en el artículo citado para la procedencia de la deducción solicitada.

En función de las consideraciones expuestas, atento a los argumentos brindados en el acto, puedo afirmar que el ajuste se encuentra debidamente motivado, correspondiendo rechazar los agravios relativos a la base imponible del impuesto, lo que así declaro (en igual sentido, la Sala III de este Cuerpo en autos “LA ZULEMITA SA”, Sentencia del 16 de junio de 2014, Registro 2891).

4) Corresponde ahora continuar con los agravios relativos a la confección del coeficiente de ingresos del Convenio Multilateral aplicable al año 2010. El contribuyente impugna el criterio de atribución de los ingresos provenientes de las ventas efectuadas. Alega que se está frente a operaciones entre ausentes, por lo tanto, los ingresos deben atribuirse al “domicilio del adquirente” (CABA). Entiende que incluso de tomar como criterio el lugar de concertación, serían atribuibles a CABA. Al respecto agrega que la resolución no fue realizada sobre base cierta, toda vez que la Agencia no presenta pruebas respecto a la asignación de ingresos conforme al Convenio Multilateral.

Sin embargo, del análisis de las actuaciones, observo que la fiscalización actuante procedió a requerirle a la firma (fojas 886/887) que aporte un listado indicando los montos por cliente que conforman los ingresos asignados a la jurisdicción de Ciudad Autónoma de Buenos Aires. El contribuyente aportó un primer listado (fojas 896), en donde se evidencia un importe total inferior al indicado en el papel de trabajo de fojas 882 y al declarado por el contribuyente en su declaración jurada (Formulario CM05), motivo por el cual se le solicitó que rectifique o ratifique el listado. A fojas 930 aportó una nueva nómina con un incremento respecto del primero pero aún inferior a los

montos obrantes en el papel de trabajo señalado. Cabe destacar que el contribuyente no entregó lo solicitado (fojas 928).

A pesar de ello, la fiscalización circularizó a los clientes de la firma incluidos en el listado con el fin de verificar si el lugar de entrega de la mercadería era efectivamente CABA, procediendo a excluir a aquellos que no contestaron, rechazaron la solicitud o bien contestaron que la entrega fue dentro de la provincia de Buenos Aires (papeles de trabajo de fs. 1042/1044).

En los términos planteados, se evidencia la suerte adversa a la pretensión de la parte accionante. En efecto, si bien pudiera coincidir con los quejosos en orden a la atribución de ingresos al domicilio del comprador cuando se trate de las llamadas “operaciones entre ausentes”, no sin dejar de recordar -asimismo- los vaivenes interpretativos emergentes de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral al extremo de restar importancia a la distinción entre operaciones presenciales o virtuales, lo concreto y decisivo ante el caso que se analiza es la inexistencia de constancias suficientes a favor de la postura del recurrente.

En consecuencia, en virtud de la carencia apuntada, la aspiración del apelante en el punto se revela abiertamente dogmática, pues la desconexión entre sus dichos y el hecho que invoca, impide que el juzgador forme convicción en el sentido que propugna, debiendo por tanto convalidarse la modificación del coeficiente de ingresos del modo en que ha procedido la Agencia, lo que así declaro.

Deviene necesario agregar que, habiendo efectuado el pertinente análisis en torno a las circunstancias fácticas desarrolladas en el acto cuestionado, resulta ajustado a derecho fundar la determinación de oficio sobre base cierta, por cuanto el contribuyente ha suministrado los elementos contables y documentación respaldatoria pertinente y el Organismo Fiscal ha circularizado a los terceros, y es en la utilización de ellos preponderantemente que el Organismo Fiscal ha basado su análisis para arribar a la determinación de impuestos que a la firma de autos agravia.

Y es que si bien es cierto que en materia de determinación de oficio debe primar la obtención de la cuantía de la obligación tributaria sobre bases ciertas, no es menos cierto que el plexo fiscal provincial otorga a la Autoridad Fiscal facultades para descartar y apartarse de la documentación e información suministrada por el mismo contribuyente, indagando e investigando sobre otros elementos de juicio que permitan inferir un desvío en la tributación que derive en la consecuente omisión de impuestos para con el Fisco Provincial.

Que en íntima vinculación con lo expuesto, estimo relevante recordar la regla por la cual la carga de la probanza es correlativa a la de la proposición de los hechos.

Cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de la norma o normas que invocare como fundamento de su pretensión, defensa o excepción. El apelante no logra desvirtuar en esta instancia el ajuste con lo que describe ni con la prueba ofrecida. Es que el incumplimiento de la carga procesal de probar la impugnación acarrea inexorablemente la confirmación del ajuste efectuado por la Autoridad de Aplicación.

Como consecuencia de lo expuesto, puedo concluir que el procedimiento realizado luce ajustado a derecho, lo que así declaro.

5) Respecto de la sanción impuesta en el artículo 4° de la Disposición en crisis, es dable recordar que la figura del artículo 61 del Código Fiscal, exige un mínimo de subjetividad, o sea la culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable, aunque corresponderá al obligado probar la ausencia de ese elemento subjetivo.

Si bien es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos 316:1313; causa "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23.771"; Fallos 322:519, en causa "Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo c. D.G.I").

Y este sentido, recuerdo que el error excusable será excluyente de responsabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de las normas o de criterios interpretativos diferentes derivados de fallos contradictorios sobre la materia o de la mala redacción de sus disposiciones que coloquen al contribuyente en un escenario de confusión con relación a su situación frente al tributo (Fallos: 319:1524). Pero dicho error debe ser probado y, además, invocado en forma precisa, lo cual no ocurrió en el caso, no bastando para ello la mera alegación de complejidad de las normas aplicables y situaciones que rodean el ajuste.

6) Finalmente, en cuanto a la responsabilidad solidaria establecida, vinculada a quienes asumen la administración de la empresa, es importante destacar que resulta evidente que su fundamento es estrictamente recaudatorio. Las particularidades del aspecto subjetivo de la obligación tributaria, de la capacidad jurídica tributaria, generan la necesidad de contar con responsables por deuda ajena en orden a asegurar el efectivo ingreso de los tributos a las arcas Fiscales. Y en el caso de dirigentes de sociedades comerciales habrá sin dudas, además, un fundamento vinculado a la idea de compromiso social, a los principios de cooperación con la economía pública y el bienestar general. Sabida es la importancia que en la vida económica de cualquier nación tiene la organización empresarial, alcanzando en ese

marco las sociedades comerciales, un protagonismo superlativo. Sin embargo, uno de los límites a los que sin duda alguna deberá someterse esa organización, es el interés público. Dirigir una empresa privada, supone algo más que el objetivo de lucro, en tanto toda empresa se encuentra involucrada con la comunidad donde se desarrolla y tiene sus responsabilidades y deberes con la misma. Este “plus”, endilgable a los objetivos empresarios, no tiene que ver con actividades filantrópicas, ni con desvíos en el objetivo primordial de cualquier explotación comercial, ni con abusos a las libertades individuales, sino con el mero cumplimiento de la ley. Por su parte, el accionar de toda empresa deviene de las voluntades de sus directores, o a quienes estos hayan delegado determinadas funciones; y cuando producto de aquellas voluntades, se produce un incumplimiento a sus obligaciones legales, es de clara justicia que quienes decidieron ese incumplir, respondan personalmente por sus consecuencias, de ser ello necesario.

Tal razonamiento deviene muy actual, a la luz de la enorme cantidad de maniobras descubiertas en relación a los denominados “paraísos fiscales”, supuestos en los que parecen no llegar ni las Administraciones Tributarias ni la Justicia.

Es así que las reglas de la responsabilidad solidaria tributaria, no deben buscarse en otras fuentes que no sean las propias. La naturaleza del instituto no debe entenderse desde una visión civilista (que lo relaciona a la fianza) ni penalista (que lo interpreta como de naturaleza represiva). Mal haríamos en reconocer analogías estructurales inexistentes. Entiendo que no podrá analizarse correctamente este instituto, si perdemos de vista que su marco es la TEORIA GENERAL DEL HECHO IMPONIBLE y no la TEORIA GENERAL DEL DELITO. Lo contrario implicará, además, desconocer o dejar vacía de contenido la tan mentada AUTONOMIA DEL DERECHO TRIBUTARIO (EXPRESAMENTE receptada por los Altos Tribunales nacionales e internacionales). No estamos juzgando aquí acciones u omisiones típicamente antijurídicas y culpables, sino la responsabilidad por deuda ajena de quien decide los destinos de la empresa que dirige, EN MATERIA TRIBUTARIA. Pero paralelamente, no deberá perderse de vista que el elemento subjetivo se encuentra ínsito en la solidaridad. Ella, solo puede explicarse por el vínculo jurídico, legal o convencional, constituido por la administración de la sociedad, elemento apreciado expresamente por el legislador, amén de las causales eximentes por él dispuestas.

Que esa función de administración de los bienes del contribuyente durante los períodos determinados en autos, no ha sido discutida por los apelantes, extremo además acreditado en autos con toda la documentación societaria aportada (ver Escrituras de Constitución y reforma de Estatutos, Actas de Asamblea y Directorio anexadas en autos). Merece agregarse además que el artículo 24 del Código Fiscal

en su tercer párrafo establece: "...Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes".

Por último, debe acentuarse que dichos responsables solidarios no son deudores "subsidiarios" del incumplimiento del contribuyente, sino que el Fisco puede demandar la deuda tributaria, en su totalidad, a cualquiera de ellos o a todos de manera conjunta. El responsable tributario tiene una relación directa y a título propio con el sujeto activo, de modo que actúa paralelamente o al lado del deudor, pero no en defecto de éste.

Por todo ello, del análisis de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria a los Sres. Facundo Moriatis y Emanuel Alexis Moriatis.

No pierdo de vista sin embargo, a la luz del planteo efectuado por la apelante, que recientemente la Suprema Corte de Justicia de la Provincia tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado hace 25 años por el Código Fiscal (En autos "Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión", Sentencia del 30 de agosto del 2021 y en autos "Fisco de la Prov. de Bs. As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley" (A. 71.078) y "Casón, Sebastián Enrique c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley" (A. 72.776), ambos del 31 de agosto de 2021), declarando por mayoría la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal.

Tal extremo configuraría la hipótesis habilitante para que este Tribunal ejerza la facultad que le confiere el artículo 12 del mismo Código ("Los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias pudiendo no obstante, el Tribunal Fiscal, aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o Suprema Corte de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas". El subrayado me pertenece).

Haciendo mérito de ello y atendiendo a los fundamentos del Alto Tribunal vinculados principalmente a la sobreviniente irrazonabilidad del antiguo sistema legal (ello en comparación con el diseñado por el Legislador nacional para la Ley N° 11.683, principalmente con reformas introducidas en diciembre de 2017 por la Ley N° 27430), me llevan a rechazar esta nueva doctrina, considerándola aplicable al caso de autos, donde no se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la Suprema Corte.

En primer lugar, se verifica la presentación del recurso bajo tratamiento, donde ambos directivos describen por derecho propio, en primera persona, cómo interpretaron la situación fiscal de la empresa frente al impuesto y decidieron llevar adelante la tributación a la postre impugnada.

Asimismo, en cuanto al Sr. Facundo Moriatis, es quien suscribe el Balance General cerrado el 31 de enero de 2011 suscripto en carácter de presidente (fs. 32/47), con precisa descripción de pasivos tributarios en general y del impuesto de marras en particular (fs. 44). Paralelamente, es quien suscribe y presenta las declaraciones juradas de la empresa en el Impuesto al Valor Agregado (vide fs. 84/137).

Por su parte, el Sr. Emanuel Moriatis, es quien suscribe y presenta las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (CM03 y CM05 de fs. 48/83), extremo que demuestra de manera indubitada que han decidido el obrar tributario de la empresa que efectivamente administran.

De manera alguna puedo entender, en consecuencia, que no se acredita en el caso la subjetividad exigida por nuestro Alto Tribunal, la que por otra parte, como expresara, se encuentra ínsita en el concepto de solidaridad tributaria, correspondiendo en consecuencia confirmar la atribuida en autos a los Sres. Moriatis.

En cuanto a la pretendida subsidiariedad, argumento también valorado por la particular mayoría de nuestro Alto Tribunal provincial en los antecedentes citados, luego de tres intimaciones de pago (vista de diferencias, disposición de inicio y disposición determinativa) y años de tramitación del expediente, aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la sociedad, aunque podrá reiterarse la manda pretoriana al momento de realizarse la intimación final en autos.

Por el contrario, en materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), asumiendo como propios los argumentos expuestos en los antecedentes citados para declarar esta norma inoponible en el caso evaluado, al atentarse con el principio de la personalidad de la pena, analizando aquí sí la cuestión, en el contexto penal correspondiente. Se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias y su régimen sancionatorio tienen naturaleza penal. Así lo ha planteado desde antiguo la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos: 183:216, de fecha 19/09/36), y sostenido férreamente desde el año 1968 (autos "Parafina del Plata S.A.", fallado el 02/09/68, publicado en L.L. 133-449) hasta la actualidad, teniendo una jurisprudencia invariable en lo concerniente a la naturaleza jurídica penal de los ilícitos tributarios y, en consecuencia, entendiendo procedente la aplicación a dichas infracciones de los

principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 1633/1638, por los Sres. Facundo Moriatis y Emanuel Alexis Moriatis, por sus propios derechos y en representación de la firma “LA ZULEMITA S.A.” con el patrocinio letrado del Dr. Edgardo Villar, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 871, de fecha 02 de marzo de 2017, dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada declarada en el artículo 9º de la disposición apelada, solo con relación al pago de la multa aplicada. 3º) Confirmar los restantes términos del acto apelado.

VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la controversia en la presente instancia, debo señalar que, en virtud de los fundamentos expuestos en su voto, los cuales comparto en lo sustancial, adhiero al criterio resolutivo propuesto por el Vocal instructor, Dr. Ángel C. Carballal, salvo, en lo vinculado a la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes.

En este último sentido, advierto que, dado el tenor de los agravios incoados contra su procedencia, resulta aplicable al caso –en los términos previstos por los Arts. 12 del Código Fiscal y 14 de la Ley N° 7604/70– la doctrina fijada por la SCJBA en autos “Toledo, Juan Antonio contra ARBA, incidente de revisión” (C. 121.754; Sent. del 30/08/2021), por la que declaró, por mayoría, la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal; criterio reiterado por dicho Tribunal en sendos fallos posteriores, “Fisco de la Pcia. de Bs.As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio, Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71078) y “Casón, Sebastián Enrique c/Fisco de la Pcia. de Bs. As. s/ Pretensión anulatoria. Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72776), ambos del 31 de agosto de 2021.

Así lo sostuve en el precedente “Distribución Masiva S.A.” (Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N° 4425), en cuyo voto no sólo aludí a los fundamentos de dicho fallo, sino también a la necesidad de evaluar los efectos prácticos de su aplicación desde la óptica del principio de “economía procesal”.

Destaqué entonces que el Máximo Tribunal hizo hincapié en que el sistema vigente carecía de razonabilidad al funcionar en su aplicación en clave objetiva (para hacer efectiva la extensión de la responsabilidad requiere únicamente que el Fisco acredite la representación legal o el ejercicio del cargo en el órgano de administración de la firma), como asimismo, al disponer que, de manera concomitante con el contribuyente, se efectúe el reclamo del pago de la deuda determinada, sus

accesorios y las sanciones aplicadas.

Es decir, que se caracteriza por la ausencia de los elementos esenciales en los que debe basarse el mismo; esto es, por un lado, el “subjetivo” –atribución de culpa o dolo brindando acceso a la defensa pertinente– y, por el otro, el carácter “subsidiario” del reclamo de pago de la obligación resultante –intimación de pago efectuada de manera previa al contribuyente y no satisfecha por parte del mismo–.

Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del pronunciamiento citado concluyeron que los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal establecen una responsabilidad solidaria objetiva en la misma forma y oportunidad que rige para el contribuyente, al no admitir posibilidades razonables para su eximición o dispensa, todo lo cual vulnera diversos preceptos constitucionales (Arts. 1, 10, 11, 15 y 57 de la Constitución de la Pcia. de Bs. As.; 1, 18, 28, 31 y 75 inc. 22 de la Constitución Nacional).

Acorde con ello, y remitiendo a mayor abundamiento a las consideraciones que expusiera en el precedente *ut supra* citado, corresponde en este punto hacer lugar al recurso incoado y dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes; lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: **1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por los Sres. Facundo Moriatis y Emanuel Alexis Moriatis, por sus propios derechos y en representación de la firma “LA ZULEMITA S.A.”, con el patrocinio letrado del Dr. Edgardo Villar, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 871/17, dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes sobre la base de los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal. **3)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la disposición apelada.

VOTO DE LA CONJUEZA ÑANCUFIL IRMA GLADYS : Que, tal como ha quedado delineada la controversia en la presente instancia, en virtud de los fundamentos expuestos en su voto por el Vocal instructor, Dr. Ángel C. Carballal, adhiero a su criterio resolutivo, dejándolo así expresado.

POR ELLO, POR MAYORIA, SE RESUELVE: **1º)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 1633/1638, por los Sres. Facundo Moriatis y Emanuel Alexis Moriatis, por sus propios derechos y en representación de la firma “LA ZULEMITA S.A.” con el patrocinio letrado del Dr. Edgardo Villar, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 871, de fecha 02 de marzo de 2017, dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II, de la Agencia de Recaudación de

la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada declarada en el artículo 9º de la disposición apelada, solo con relación al pago de la multa aplicada. **3º)** Confirmar los restantes términos del acto apelado. Regístrese, notifíquese. Cumplido, devuélvase.

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2025.09.12 13:51:51 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso
Date: 2025.09.12 14:13:09 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi
Vocal titular
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by ÑANCUFIL Irma Gladys
Date: 2025.09.12 18:50:34 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Irma Gladys Ñancufil
Conjueza Art. 8 LEY 7603
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by SALINAS GIUSTI Rodrigo Hernán
Date: 2025.09.15 08:54:43 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodrigo Salinas Giusti
Prosecretario
Tribunal Fiscal de Apelación



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES
2025-Centenario de la Refinería YPF La Plata: Emblema de la Soberanía Energética Argentina

Providencia

Número: PV-2025-32851595-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Lunes 15 de Septiembre de 2025

Referencia: “LA ZULEMITA S.A.” - 2360-0404157/12

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2025-32850756-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 4992.

Digitally signed by SALINAS GIUSTI Rodrigo Hernán
Date: 2025.09.15 08:57:01 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodrigo Salinas Giusti
Prosecretario
Tribunal Fiscal de Apelación